



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 17/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4743

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στα, οδός, κατά της υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 4 και 5 του Ν. 2523/1997 και του Ν. 1809/1988, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του Ν. 2523/1997 και του Ν. 1809/1988, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από .../.../.... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την από .../.../.... εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../...-...-.... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **12.300,00€**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του Ν. 2523/1997, του Ν. 1809/1988, καθώς και των ΠΟΛ. 1009/04-01-2012 και ΠΟΛ. 1032/21-02-2013 του Υπ. Οικονομικών. Οι παραβάσεις αφορούν σε:

1. Μη Έκδοση Ισοζυγίων Ημέρας, φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών – εκροών, διαστήματος .../.../.... έως .../.../....., κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1009/04-01-2012, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§8α' του Ν. 2523/1997. Το πρόστιμο αυτό είναι ίσο με 800€ επί το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων με περιορισμό του ύψους του προστίμου στο 15/πλάσιο.
2. Μη αποστολή στοιχείων από το εγκατεστημένο ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης Εισροών – Εκροών στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά παράβαση των οριζόμενων στην ΠΟΛ. 1032/21-02-2013 του Υπ. Οικονομικών, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4§1 του Ν. 2523/97.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν του πορίσματος της από .../.../.... Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. α) και β)

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να:

- Γίνει δεκτή η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή.
- Ακυρωθεί η υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου, καθώς και η συμπροσβαλλόμενη Έκθεση Ελέγχου, και να μην επιβληθεί κανενός είδους πρόστιμο.

Προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία, ο εγκαταστάτης του συστήματος θα πρέπει να παραδώσει το σύστημα εισροών εκροών περατωμένο ύστερα από δοκιμαστική περίοδο ενός μήνα (Κ.Υ.Α. Φ2 – 1617/2010). Επίσης, αναφέρει ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1206/2013 καθορίζεται ως καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης του Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών η .../.../.... με επιπλέον ένα μήνα δοκιμαστικής περιόδου, καθώς για συνταγματικούς λόγους οι διατάξεις της εν λόγω ΠΟΛ δεν επιτρέπεται να ισχύουν μόνο για τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.
- Περαιτέρω σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. Φ2 – 1617/2010, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η δοκιμαστική περίοδος κάθε συστήματος είναι μέχρι .../.../..... Συνεπώς αναφέρει ότι δεν έχει

υποπέσει σε καμία από τις παραβάσεις που της έχουν καταλογιστεί.

- Επιπροσθέτως, κάνει αναφορά σε ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ της εταιρείας εγκατάστασης «.....» και της Διεύθυνσης Μετρολογίας – Σύστημα Εισροών Εκροών του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, σύμφωνα με την οποία δεν απαιτείται τα ισοζύγια των 30 ημερών να έχουν σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.
- Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία, δεν θα έπρεπε να της καταλογιστεί παράβαση μη έκδοσης δελτίων ισοζυγίων ημέρας κατά την περίοδο από .../.../.... έως .../.../....., διότι η εγκατάσταση του συστήματος έγινε εμπρόθεσμα, ήτοι πριν την .../.../....., γεγονός που αποδεικνύεται και από την ύπαρξη δελτίων ισοζυγίων πριν την .../.../....., ενώ αναφέρει ότι το πρώτο δελτίο ισοζυγίου ημέρας με φορολογική σήμανση εκδόθηκε μέσα στον του
- Τα εν λόγω δελτία εκδίδονται αυτόματα χωρίς καμία παρέμβαση του ανθρώπινου παράγοντα. Οποιαδήποτε δυσλειτουργία του συστήματος κατά την δοκιμαστική περίοδο δεν αποτελεί ευθύνη της εταιρείας, καθώς δεν διαθέτει ούτε τις τεχνικές γνώσεις ούτε το δικαίωμα ελέγχου και παρέμβασης στη λειτουργία του συστήματος, αλλά είναι ευθύνη της εταιρείας εγκατάστασης.
- Η μη έκδοση δελτίων ισοζυγίων με φορολογική σήμανση είναι μία τυπική παράλειψη, καθώς τα στοιχεία που περιλαμβάνουν τα εν λόγω δελτία, περιέχονται και σε άλλα παραστατικά του συστήματος πληρέστερα. Συνεπώς δεν υπήρξε καμία προσπάθεια απόκρυψης φορολογητέας ύλης.
- Για τους ίδιους ως άνω λόγους δεν υφίσταται και η παράβαση της μη αποστολής στοιχείων από το εγκατεστημένο ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης εισροών – εκροών στη Γ.Γ.Π.Σ.. Εξάλλου, η δυνατότητα του συστήματος της Γ.Γ.Π.Σ. να δεχθεί την εγγραφή των πρατηρίων ενεργοποιήθηκε το Μάιο του 2014.
- Κατά το στάδιο της από .../.../.... Κλήσης προς Ακρόαση της εν λόγω εταιρείας από τη Δ.Ο.Υ., δεν έλαβε γνώση καμίας Έκθεσης Ελέγχου, με αποτέλεσμα να μην είχε τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις της επ' αυτής στις από .../.../.... έγγραφες εξηγήσεις της.
- Η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, καθώς και η οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν παρέχουν ειδική, σαφή και πλήρη αιτιολόγηση της μη αποδοχής των απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 31 παρ. 7 του Ν. 3784/2009 ορίζεται:

«Οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος σε εγκατάσταση στα πρατήρια υγρών καυσίμων ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισροών – εκροών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α), το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή, με τις διατάξεις της Φ2 – 1617/7-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄) Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, όπως ισχύουν, καθορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων.

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72/Β/2012) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, όπως τροποποιήθηκε με την αριθ. Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2012 (ΦΕΚ 3130/Β/2012), ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών – εκροών με βάση τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2 – 1617/07-12-2010, καθώς και το είδος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων.

Συγκεκριμένα στα άρθρα 2§§2.1, 2.2 & 2.3, 3§3.1, 4 και 5 ορίζεται ότι :

«2. Έκδοση δελτίων

Από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών εκδίδονται τα ακόλουθα δελτία, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία.

2.1. Δελτίο παραλαβής.

Το δελτίο αυτό εκδίδεται αυτόματα μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής ποσότητας καυσίμου(ων) στις δεξαμενές του πρατηρίου.

Στο πιο πάνω δελτίο καταγράφονται για κάθε δεξαμενή στην οποία πραγματοποιήθηκε παραλαβή τα εξής δεδομένα:

2.1.1. Ο α/α της δεξαμενής

2.1.2. Το είδος του καυσίμου (κωδικός και περιγραφή)

2.1.3.....

2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας.

Στο δελτίο αυτό καταγράφονται ηλεκτρονικά με το πέρας κάθε εργάσιμης ημέρας και το αργότερο μέχρι την ώρα 24.00΄ τα πιο κάτω δεδομένα:

2.2.1. Η ημερομηνία και η ώρα λήψης της αναφοράς.

2.2.2.....

2.3. Δελτίο Λιτρομέτρησης

Το δελτίο αυτό εκδίδεται σύμφωνα με την περίπτωση στ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της Κ.Υ.Α. Φ2 – 1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄) σε κάθε περίπτωση εξαγωγής και επανεισαγωγής καυσίμου για λιτρομέτρηση.

Στο πιο πάνω δελτίο αναγράφονται:

2.3.1. Η ημερομηνία και η ώρα έκδοσης του δελτίου.

23.2.....

3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη. Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη,

β) Ο α/α της δεξαμενής,

γ)

.....

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό

Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α΄) και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ.1135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β΄).

Το δελτίο που αναφέρεται στην παράγραφο 2.2. της παρούσας (ισοζύγιο ημέρας) τυπώνεται μέχρι το τέλος της επόμενης εργάσιμης ημέρας, ενώ τα δελτία που αναφέρονται στις παραγράφους 2.1. και 2.3. της παρούσας (δελτίο παραλαβής και δελτίο λιτρομέτρησης) μπορεί να μην εκτυπώνονται και να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με την προϋπόθεση ότι, εκτυπώνονται και επιδεικνύονται άμεσα όταν απαιτηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Τα δελτία των παραγράφων 2.1, 2.2 και 2.3 εντάσσονται στο πεδίο των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 10 της ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 των Υπουργών ΑΑΝ και ΥΜΔ, υποκείμενα ομοίως στην υποχρέωση δυνατότητας ηλεκτρονικής μετάδοσής τους.

5. Κυρώσεις

Για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.»

Επειδή, τα ανωτέρω αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενο τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1809/1988 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1135/26-10-2005, αλυσιτελώς προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη υποχρεωτικής φορολογικής σήμανσης των Δελτίων Ισοζυγίου Ημέρας.

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (ΦΕΚ Β' 548/07-03-2013) περί αποστολής δεδομένων από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα εισροών – εκροών ορίζεται:

«Ορίζουμε το είδος, το περιεχόμενο, τον τρόπο, το χρόνο και κάθε άλλο θέμα, σχετικά με την αποστολή δεδομένων και πληροφοριών από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχει εγκατασταθεί σύστημα εισροών – εκροών ως ακολούθως:

1. Έκταση εφαρμογής

Οι εκμεταλλευτές πρατηρίων υγρών καυσίμων, στα οποία εγκαθίσταται σύστημα εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις κοινές υπουργικές αποφάσεις Φ2 – 1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β') και ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72 Β'), όπως ισχύουν αποστέλλουν τα δεδομένα που αναφέρονται αφενός στην κοινή υπουργική απόφαση Φ2 – 1617/07-12-2010, Άρθρο 5 παρ. 9, Άρθρο 6 παρ. 7, Άρθρο 7 παρ. 2.ιγ, Άρθρο 10 παρ. α, β, δ, ε, στ, ζ, και αφετέρου στην κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 παρ. 2 (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής, δελτίο εξαγωγής) και 3 (απόδειξη εσόδου) στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων μέσω ασφαλούς συστήματος μεταφόρτωσης αρχείου με τη χρήση διαδικτύου.

2. Περιεχόμενο, χρόνος και τρόπος υποβολής.

Το περιεχόμενο των αποστέλλόμενων δεδομένων και πληροφοριών, είναι αυτό που ορίζεται στα προαναφερόμενα άρθρα και παραγράφους των Υπουργικών Αποφάσεων της παραγράφου 1 της παρούσας. Εκ των ανωτέρω τα στοιχεία του Άρθρου 5 παρ. 9 της κοινής υπουργικής απόφασης Φ2 – 1617/07-12-2010 υποβάλλονται εφάπαξ μετά την ογκομέτρηση εκάστης δεξαμενής, το δελτίο ισοζυγίου διαβιβάζεται εφάπαξ ημερησίως και αυτόματα (απευθείας) μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση του σχετικού δελτίου ισοζυγίου ημέρας. Τα υπόλοιπα δελτία και δεδομένα διαβιβάζονται ευθύς μετά τη δημιουργία και παραγωγή τους, σε πραγματικό χρόνο, ομοίως μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών. Εξαιρετικά σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος λόγω βλάβης, τα ανωτέρω δεδομένα και πληροφορίες διαβιβάζονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε άλλη περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας αποστολής ή υποδοχής των στοιχείων (μη λειτουργία modem, μη λειτουργία των υπηρεσιών της Γ.Γ.Π.Σ. λόγω σχεδίου αναβαθμίσεως αυτών κ.λπ.).

3. Κυρώσεις

Για πράξεις ή παραλείψεις της παρούσας που διαπιστώνονται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο, ανά φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 10 του Ν. 1809/1988 το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 38 παρ. 2 Ν. 4308/2014, παραμένει σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) δραχμές. Από 1/1/2002 το ανωτέρω ποσό ορίζεται σε ευρώ και στρογγυλοποιούμενο διαμορφώνεται σε 4.400 ευρώ.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και της υποπερίπτωσης α.β' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.,

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας 600 ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ.»

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 §9 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α, της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.»

Επειδή, με τις διατάξεις της με αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1082182 ΕΞ 2015/17-06-2015 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τις κυρώσεις που προβλέπονται στα πρατήρια υγρών καυσίμων, κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 για την εγκατάσταση και λειτουργία των συστημάτων εισροών – εκροών ορίζεται:

«**Περίπτωση β΄:** Μη έκδοση των προβλεπομένων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2012, όπως ισχύει δελτίων, (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιτρομέτρησης), τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ενώ έχουν εκδοθεί τα στοιχεία αξίας σύμφωνα με την περίπτωση α΄.

Για την χρήση 2013: Επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 (αυτοτελείς παραβάσεις), για την μη έκδοση των ως άνω ειδικών φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως τίτλου στοιχείων και όχι διακριτικά για κάθε είδος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1161/2013 «Οδηγίες για την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων» ορίστηκε η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας του Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών, ήτοι μέχρι .../.../.... ή το αργότερο μέχρι .../.../.... στην Περιφέρεια και στην Περιφερειακή Ενότητα, ενώ η ΠΟΛ. 1206/2013 ορίζει καταληκτικές ημερομηνίες

για περιπτώσεις εγκατάστασης Ολοκληρωμένων Συστημάτων Ελέγχου Εισροών – Εκροών σε πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ως καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης του συστήματος ορίζεται η .../.../.... με επιπλέον ένα μήνα δοκιμαστικής περιόδου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 3 της Φ2 – 1617/7-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄) Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, ορίζεται ότι: «Για το διάστημα δοκιμαστικής εφαρμογής μέχρι 27-08-2015, ορίζεται μέγιστο σφάλμα στο ισοζύγιο εισροών εκροών στους 150C, τιμή ίση προς 1,5%, συμπεριλαμβανομένων όλων των αβεβαιοτήτων των μετρήσεων του συστήματος. Κατά το ανωτέρω διάστημα, απόκλιση πέραν του καθοριζόμενου ορίου θα αποτελεί κριτήριο διενέργειας επιπλέον ελέγχων.»

Ως εκ τούτου, η εν λόγω Κ.Υ.Α. ορίζει δοκιμαστική περίοδο για τον προσδιορισμό του μέγιστου επιτρεπτού σφάλματος στο ισοζύγιο εισροών – εκροών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1161/2013 (V. ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ) ορίζεται ότι:

«1. Έκδοση δελτίων και αποδείξεων εσόδου αυτόματα από το σύστημα εισροών - εκροών

Από τις διατάξεις της υπόψη Κ.Υ.Α. καθώς και τις τεχνικές προδιαγραφές του συστήματος εισροών – εκροών προκύπτει ότι, τα δελτία και οι αποδείξεις εσόδου εκδίδονται αυτόματα από το σύστημα μέσω του λογισμικού που, με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος εισροών – εκροών.

Συνεπώς, δεν νοείται η έκδοση των δελτίων και των αποδείξεων εσόδου μέσω άλλου λογισμικού (π.χ. εμπορικού, λογιστικού κ.λπ.) από το οποίο θα μεταβιβάζονται τα δεδομένα στο σύστημα εισροών - εκροών για την έκδοση των υπόψη δελτίων και αποδείξεων.

3. Εκτύπωση δελτίων και αποδείξεων

Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 της υπόψη Κ.Υ.Α. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το δελτίο που αναφέρεται στην παράγραφο 2.2. της παρούσας (ισοζύγιο ημέρας) τυπώνεται μέχρι το τέλος της επόμενης εργάσιμης ημέρας,.....

Ακόμη, με την παράγραφο 3 της εγκυκλίου Πολ. 1036/22.02.2013 διευκρινίστηκε ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ., με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτή, ως προς τη δυνατότητα μη εκτύπωσης του στελέχους και του τρόπου διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων καταλαμβάνει τις εξής περιπτώσεις: α) Φορολογικά στοιχεία που υποχρεωτικά (π.χ. δελτία αποστολής) ή προαιρετικά εκδίδονται μηχανογραφικά και σημαίνονται από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και

Ενόψει των ανωτέρω, όλα τα δελτία, συμπεριλαμβανομένου και του ισοζυγίου ημέρας, μπορεί να μην εκτυπώνονται και να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με τις προϋποθέσεις που προαναφέρονται (άμεση επίδειξη όταν απαιτηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές κ.λπ.).»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά τη διαδικασία της Κλήσης προς Ακρόαση από τη Δ.Ο.Υ., όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο με την υπό κρίση

προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το πρώτο Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας με φορολογική σήμανση εκδόθηκε μέσα στον του, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με την από .../.../.... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των ελεγκτών της: α) και β), διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εκτύπωσε το πρώτο Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας με ηλεκτρονική σήμανση μέσω του συστήματος εισροών – εκροών την .../.../...., ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (.../.../....).

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκαν Δελτία Ισοζυγίων Ημέρας, ειδικού φορολογικού στοιχείου που προβλέπεται από το σύστημα εισροών – εκροών, από .../.../.... μέχρι και .../.../...., δεδομένου ότι το πρώτο Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας εκτυπώθηκε με ηλεκτρονική σήμανση την .../.../.... Επομένως, η εταιρία δεν εξέδωσε, ως όφειλε, κατά το διάστημα αυτό μέσω του συστήματος εισροών – εκροών τα προβλεπόμενα ισοζύγια.

Επειδή, σύμφωνα με το από .../.../.... απαντητικό email, που έλαβε η Δ.Ο.Υ. από το αρμόδιο γραφείο της Γ.Γ.Π.Σ., η εν λόγω εταιρεία συνδέθηκε ηλεκτρονικά με την Γ.Γ.Π.Σ. για την αποστολή των δεδομένων από το εγκατεστημένο Ολοκληρωμένο Σύστημα Παρακολούθησης Εισροών – Εκροών, την .../.../....

Επειδή, τα εν λόγω πρόστιμα αποτελούν διοικητικές κυρώσεις για την επιβολή των οποίων δεν εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί και μόνο η διαπίστωση των παραβάσεων, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (Σ.τ.Ε. 2074/1982). Στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης των παραβάσεων και ο καταλογισμός των επιβληθέντων προστίμων πηγάζει απευθείας εκ του νόμου και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η μη έκδοση των προβλεπόμενων Δελτίων Ισοζυγίου Ημέρας και η μη αποστολή των δεδομένων στη Γ.Γ.Π.Σ., δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι, οποιαδήποτε δυσλειτουργία του συστήματος κατά την δοκιμαστική περίοδο δεν αποτελεί ευθύνη της εταιρείας, αλλά είναι ευθύνη της εταιρείας εγκατάστασης, είναι ανυπόστατος, διότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απαλλάσσεται από τις φορολογικές της υποχρεώσεις, όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει

«εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι διαδικασίες που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013 ακολουθήθηκαν ορθά από την αρμόδια Φορολογική Αρχή, καθώς η έκθεση ελέγχου εκδόθηκε κατά το στάδιο της έκδοσης της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη δυνατότητας διατύπωσης των απόψεών της επί της έκθεσης ελέγχου στις από .../.../.... έγγραφες εξηγήσεις της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά το ενδικοφανές στάδιο η κλήση προς ακρόαση διενεργείται σε περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., της ΠΟΛ. 1002/2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. και της 1069/2014 Εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε., εν προκειμένω, δεν προκύπτουν νέα στοιχεία, καθόσον όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης έχουν διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή στην Υπηρεσία μας και έχουν ληφθεί υπόψη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή πράξεων της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση έκδοσης κατά το ως άνω διάστημα, μέσω του Ολοκληρωμένου Συστήματος Παρακολούθησης Εισροών – Εκροών, των Δελτίων Ισοζυγίων Ημέρας, καθώς και την υποχρέωση αποστολής των στοιχείων αυτών από το εν λόγω σύστημα στη Γ.Γ.Π.Σ..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../.... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2013 – 31/12/2013

1) Πρόστιμο του άρθρου 5§8α' και 9 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 ποσού:
(15X800)=**12.000€**

(Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών – εκροών για το χρονικό διάστημα από .../.../.... – .../.../....)

2) Πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 ποσού:

(1X300) = **300,00€**

(Μη αποστολή στοιχείων στη Γ.Γ.Π.Σ.)

Συνολικό ποσό προστίμου: 12.300,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).